

01 高雄高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第二庭
03 114年度訴字第55號
04 民國115年5月12日辯論終結

05 原 告 李美慧
06 訴訟代理人 林石猛 律師
07 張宗琦 律師
08 王彥凱 會計師

09 被 告 財政部高雄國稅局

10 代 表 人 許寧佑
11 訴訟代理人 朱玲瑤

12 上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國113年12
13 月4日台財法字第11313926630號訴願決定，提起行政訴訟，本院
14 判決如下：

15 主 文

- 16 一、原告之訴駁回。
17 二、訴訟費用由原告負擔。

18 事實及理由

19 壹、程序方面

20 被告代表人原為翁培祐，於訴訟進行中變更為許寧佑，業據
21 新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

22 貳、實體方面

23 一、事實概要：

24 原告母親李張○涼(民國110年8月30日歿)於110年6月22日交
25 易移轉持有期間超過2年未逾10年之○○市○○區○○段一
26 小段879、880及881地號土地(下稱系爭土地)，未依規定於
27 完成所有權移轉登記日之次日起算30日內，辦理房屋土地交
28 易所得稅(下稱房地合一稅)申報；被告依據查得資料，核定
29 成交價額新臺幣(下同)80,021,893元，課稅所得47,292,798

01 元，應補稅額9,458,559元，並以李張○涼之法定繼承人(即
02 4名子女，含原告)為代繳義務人，發單補徵。原告不服，申
03 請復查結果，獲追減成交價額59,031元。原告仍表不服，提
04 起訴願；案經被告以113年4月24日財高國稅法務字第113010
05 3840號重審復查決定(下稱重審復查決定)，重新審查結
06 果，追減成交價額1,008,709元，變更核定為79,013,184
07 元。原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行
08 政訴訟。

09 二、原告起訴主張及聲明：

10 (一)主張要旨：

- 11 1.系爭土地為李張○涼於65年間出資購買取得，借名登記於
12 次子李○芳名下，於105年6月17日終止借名登記，回復登
13 記李張○涼名下，李張○涼於110年6月22日出賣第三人，
14 是系爭土地持有時間應自65年8月4日開始，至110年6月22
15 日處分，土地交易所得之課稅，應適用舊制，即所得稅法
16 第4條第1項第16款規定，免納土地交易所得稅。
- 17 2.李張○涼及李○芳於105年6月17日對系爭土地移轉至李張
18 ○涼名下，原因為借名登記物返還，雙方皆無爭執，此由
19 李○芳於104年11月4日出具同意系爭土地為李張○涼借名
20 登記之說明書、李○芳於臺灣高雄地方法院(下稱高雄地
21 院)民事判決對於借名登記事實並無任何相左之主張，及
22 於臺灣高雄地方檢察署(下稱高雄地檢署)偵查期間之調
23 查，皆可證明。李張○涼於105年6月17日將系爭土地回復
24 登記於自己名下，於土地移轉登記書表中勾選「買賣」原
25 因，為地政制度設計不周全所致，非李張○涼有意隱瞞。
26 因此，勾選原因與真實情況不符。在立法者未就「借名登
27 記契約終止回復原狀」明文規範前，就此「無償取得」系
28 爭土地之法律效果應類推適用所得稅法第14條之4第1項取
29 得原因為「贈與」情形，並退還前已繳付之土地增值稅5,
30 160,000元。

01 3.退步言，如認李張○涼與李○芳間借名登記不成立，被告
02 對李張○涼於110年6月22日處分系爭土地之成本認定遠低
03 於系爭土地於105年6月17日市價，致嚴重高估系爭土地處
04 分之所得，被告對系爭土地之成本認定明顯與事實不合。
05 李張○涼並非無償代李○芳清償2筆民間債務9,949,838
06 元，此有李○方簽開立11,000,000元本票予李張○涼可
07 證。被告如認李張○涼之取得成本29,787,661元合乎事
08 實，依納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條第4項規定，
09 應就該事實負擔舉證責任。被告應先依遺產及贈與稅法
10 (下稱遺贈稅法)第5條第2款規定，就系爭土地105年6月17
11 日之市價與被告認定李張○涼105年6月17日取得成本29,7
12 87,661元之差額課徵贈與稅，再就李張○涼110年6月22日
13 處分系爭土地83,200,000元與鑑定後105年6月17日市價之
14 差額課徵所得稅，以為合法。

15 (二)聲明：訴願決定及原處分(即重審復查決定中不利原告部
16 分)均撤銷。

17 三、被告答辯及聲明：

18 (一)答辯要旨：

19 1.查李○芳與李張○涼105年4月28日簽訂系爭土地所有權買
20 賣移轉契約書，於同年5月6日向被告申報二親等以內親屬
21 間財產之買賣，提示支付價款證明為李張○涼為李○芳購
22 置房屋款、代償債務、代繳土地增值稅；另參原告未具日
23 期說明書載明，買受人李張○涼替出賣人李○芳購置房
24 屋、還款私人借貸及地下錢莊，並檢具買賣契約及支付價
25 款證明，請被告准予核發非屬贈與證明，俾辦理過戶。經
26 被告審查結果，李張○涼確實為李○芳承擔債務23,815,1
27 29元(8,700,000元+1,549,838元+8,400,000元+5,16
28 5,291元)，並以此作為李張○涼取得系爭土地對價之一
29 部分，因渠等約定之買賣價格不低於系爭土地公告土地現
30 值，被告乃依遺贈稅法第10條規定從其申報，該承擔債務
31 之金額23,815,129元不視為贈與，僅就李張○涼未能提出

01 支付價款證明5,972,532元（買賣總價29,787,661元—承
02 擔債務額23,815,129元）部分，依遺贈稅法第5條第6款規
03 定，以李○芳為贈與稅之納稅義務人，課徵贈與稅377,25
04 3元，於完納稅款後，核發贈與稅繳清證明書在案，渠等
05 並以上開證明書向地政機關辦理移轉登記，爰此，被告核
06 定系爭土地為二親等間買賣，並據此核定李張○涼取得系
07 爭土地之成本，並無不合。

08 2.李○芳曾於104年10月17日與李張○涼就系爭土地簽署協
09 議切結書，該切結書內容並未提及系爭土地有借名登記情
10 事；況如借名登記為真，李張○涼自無須代李○芳償還近
11 千萬元之債務（即李張○涼取得系爭土地成本之代償債務
12 9,949,838元），即可要求其返還系爭土地。又李張○涼雖
13 曾於100年11月間向高雄地院民事庭提起民事訴訟，請求
14 李○芳返還系爭土地，嗣因故撤回訴訟，未請求判決。再
15 查，李○芳曾多次以系爭土地為擔保借款，嗣因無力清償
16 債務致系爭土地遭查封登記，顯見李○芳對於系爭土地有
17 管理使用之權能，並未受到限制。

18 3.被告函請高雄市政府地政局鹽埕地政事務所（下稱鹽埕地
19 政事務所）提供系爭土地為借名登記之相關事證，該所函
20 復原告向其提出有關文書並於備註欄加註文字，該所尚不
21 能拒絕其申請，惟並未就系爭土地是否為借名登記進行實
22 質審查，自難以原告已於申報書「備註欄」註記「借名登
23 記返還」，即核認系爭土地有借名登記之事實。又原告主
24 張：李○芳提起原告偽造文書一案之不起訴處分書（高雄
25 地檢署106年度偵字第6130號）中記載有李張○涼及李○芳
26 關於系爭土地借名登記之說辭、李張○涼提起之借名登記
27 返還請求案（高雄地院105年度重訴字第113號），李○芳對
28 李張○涼之主張均不爭執，認此均得證明系爭土地有借名
29 登記關係之存在，然上開案件，均未就借名登記一事進行
30 實質調查，自難以雙方於各該案件中之片面陳述、主張，
31 即核認系爭土地為借名登記。

01 4.被告基於私法自治原則，尊重渠等間之法律關係，依據原
02 告申報及檢附事證，核定李張○涼取得系爭土地為二親等
03 間買賣，並核發贈與稅繳清證明書供渠等向地政機關辦理
04 系爭土地移轉登記，期間渠等均未提出異議，現因李張○涼
05 交易系爭土地應繳納房地合一稅，原告改口稱李張○涼
06 係以顯著不相當之代價取得系爭土地，被告卻未依法就差
07 額課徵贈與稅，導致系爭土地成本遭嚴重低估等語，原告
08 為圖減少稅捐之利益而一再異其主張及說詞，實不足採。

09 (二)聲明：原告之訴駁回。

10 四、爭點：

11 (一)李張○涼取得系爭土地，係因買賣或借名登記之返還？

12 (二)被告核定系爭土地交易課稅所得46,334,524元，應補稅額9,
13 266,904元，是否適法有據？

14 五、本院的判斷：

15 (一)事實概要記載之事實，有土地登記謄本及異動索引查詢資料
16 (原處分卷1第198-236頁)、土地、建築改良物所有權買賣
17 移轉契約書(原處分卷1第255-258頁)、二親等買賣申請書
18 及贈與稅繳清證明書(原處分卷1第260-262頁)、不動產買
19 賣(賣出)契約書(原處分卷2第636-638頁)、更正後房地合
20 一稅未申報核定通知書(原處分卷2第776頁)、重審復查決
21 定書(原處分卷2第759-772頁)、訴願決定書(原處分卷2
22 第1039-1058頁)等附卷可稽，應堪認定。

23 (二)系爭土地移轉予李張○涼之原因非借名登記土地之返還：

24 1.105年間李張○涼與李○芳移轉系爭土地之原因，依土地
25 登記資料為二親等以內親屬間財產之買賣：

26 查，李張○涼、李○芳於105年4月22日就系爭土地簽訂買
27 賣移轉契約，並向國稅局申報二親等買賣。該次移轉總價
28 額為29,787,661元，經被告審查後，以其中由買受人李張
29 ○涼承擔之債務23,815,129元，因符合遺贈稅法第10條規
30 定，核定不視為贈與；至未能提出支付證明之5,972,532
31 元部分，則依同法第5條第6款規定視為贈與，並以出賣人

01 李○芳為納稅義務人，課徵贈與稅377,253元。嗣李張○
02 涼依規繳清稅款，並憑國稅局核發之贈與稅繳清證明書，
03 向地政機關辦理移轉登記取得所有權。此有系爭土地及建
04 築改良物買賣移轉契約書、二親等買賣申請書、土地增值
05 稅及印花稅繳款書、贈與稅繳清證明書等件在卷（原處分
06 卷1第232-262頁）可稽，是系爭土地之移轉原因為二親等
07 以內親屬間財產之買賣，堪以認定。

08 2.原告主張系爭土地之移轉原因為借名登記土地之返還並不
09 可採：

10 原告雖主張系爭土地為被繼承人李張○涼於65年及68年間
11 出資購買並借名登記於李○芳名下，系爭土地105年間之
12 移轉實為借名登記之返還等語，然查：

13 (1)所謂借名登記，乃當事人約定一方將自己之財產以他方
14 名義登記，而仍由自己使用、收益、處分，他方允就該
15 財產為出名登記之契約。而不動產登記名義人通常即為
16 所有人，乃社會之通念，是在訴訟上主張不動產登記名
17 義人非實際所有人而屬借名登記者，應就所稱實際所有
18 人與出名人於何時、何地、以何方式為借名之要約、承
19 諾，及意思表示之合致等攸關借名登記契約成立要件之
20 事實，負舉證之責，且應證明至使法院確信其主張之借
21 名登記契約存在之程度，始得謂已盡其責任。

22 (2)原告未提出65、68年間李張○涼購買系爭土地之購買資
23 金或出資來源：

24 系爭土地於65年、68年起即登記為李○芳所有，有土地
25 登記簿及異動索引查詢資料(原處分卷1第198-236頁)可
26 參，惟卷內並無原告提出李張○涼出資購買系爭土地之
27 買賣契約或支付價金證明，難認原告之主張有所依憑。
28 至原告提出其所稱被借名人李○芳104年11月間簽署之
29 「說明書」記載：「茲因登記為本人所有之坐落○○市
30 ○○區○○段○○○○號土地（權利範圍：1/1），實
31 為李張○涼所出資購買，並借名登記於本人名下；今李

01 張○涼向本人請求返還，惟因借名登記時雙方未訂有借
02 名登記契約，為此本人特立此書說明如上，以資證明」
03 為據(見本院卷一第251頁，另參高雄地檢署105年度他
04 字第5132號卷第79頁，簽署日期104年11月)證明系爭土
05 地有借名登記關係存在，然此節為李○芳於113年1月10
06 日及11日至被告接受訪談時所否認，並陳述：土地實際
07 係父親出資購買並贈與給他的，且由其提供之101年同
08 意書(即李○芳購屋之代墊款、系爭土地處分後李張○
09 涼及其子女之分配比例，見原處分卷2第930-931頁)亦
10 可證明李張○涼在104年以前從未主張系爭土地屬借名
11 登記，先前配合主張借名登記，係受原告哄騙與承諾，
12 原告稱只要配合主張借名登記，就可以不用繳900多萬
13 的稅，並承諾給予生活費(見原處分卷2第706-714頁)。
14 另參其於本院審理時證述系爭土地係父親(李○)購置後
15 登記於其名下(見本院卷一第320-328頁)亦仍否認有借
16 名登記之事實，是上開「說明書」是否可證明李張○涼
17 與李○芳於65、68年間有借名登記之合意，非無疑義。

18 (3)李○芳實質支配系爭土地之事實：

19 如上所述，系爭土地於65年、68年即登記為李○芳所有
20 迨移轉李張○涼所有逾40年，其間李○芳之父李○於68
21 年間起至81年間，多次以系爭土地中之879地號土地辦
22 理抵押權設定，向第三信用合作社借款(見原處分卷1第
23 233-234頁、卷2第914頁)，已足認李○芳於本院審理時
24 證述系爭土地由父親購買登記在其名下，銀行借款時會
25 叫他去(見本院卷一第324頁)確有所憑。又李○芳曾於1
26 00年及104年間，兩次向地政機關申請書狀補發，並於1
27 04年6月10日將系爭土地設定16,100,000元之最高限額
28 抵押權予唐○順借款(見原處分卷1第329-336頁、第337
29 頁)，以此觀之，系爭土地若為李張○涼出資購買並以
30 李○芳為被借名人，何以歷年來執879地號土地借款者
31 為李○，李○芳持系爭土地為個人融資之行為(詳細借

01 款說明，如後述)均無障礙，可見李○芳或其所稱出資
02 者其父李○，均享有完整且不受限之管理使用權能，與
03 原告主張系爭土地為李張○涼出資購買不符。

04 (4)李張○涼於104年間代償李○芳之債務：

05 A. 查依原告提供李○芳所簽立之「協議切結書」記載：
06 「立協議書人李○芳（下簡稱甲方）李張○涼（下簡
07 稱乙方），茲就甲方所欠債務償還事宜，雙方協議按
08 下列事項處理之：「一、乙方願代甲方償還唐○順借
09 款新臺幣700萬元整及利息新臺幣210萬元整。（以實
10 際償還金額為準）二、乙方願代甲方償還洪○桃借款
11 本金及利息執行費等共計新臺幣154萬8638元整。
12 （以實際償還金額為準）三、甲方願將標的物坐落：
13 ○○市○○區○○段1小段879地號面積：505平方公
14 尺全部。○○市○○區龍華段1小段880地號面積：17
15 平方公尺全部。○○市○○區龍華段1小段881地號面
16 積：8平方公尺全部。以上土地3筆所有權全部移轉交
17 付乙方管理、處分等無異」（見本院卷一第253頁，簽
18 署日期104年10月17日）。

19 B. 依李○芳於113年1月10日、同年月11日及113年8月28
20 日、同年月29日之談話紀錄(原處分卷2第706-712、9
21 32-936頁)及於本院114年7月31日準備程序(本院卷1
22 第319-329頁)證述之內容，均陳明系爭土地為父親李
23 ○所出資購買，登記在伊的名下，因請母親幫忙解決
24 伊的債務問題，伊要將3筆土地移轉給母親等語，經
25 核與上開協議書之內容大致相符，對照卷附高雄地檢
26 署106年度偵字第6130號不起訴處分書(本院卷一第22
27 1-231頁)更可知，李○芳及其配偶確於104年前多次
28 向外舉債，其中並有以系爭土地設定抵押權，後債權
29 人洪○桃、唐○順等追償債務並查封系爭土地，為此
30 李張○涼同意出面處理，而有上開協議切結書之簽
31 立。則系爭土地移轉之主要原因，為李張○涼於105

01 年間代償李○芳近千萬元債務，李○芳則以移轉土地
02 之交換條件或對價，更可認定。

03 (5)民事判決不足為原告有利認定之依據：

04 原告另主張李○芳於李張○涼以借名登記返還請求系爭
05 土地之案件(高雄地院105年度重訴字第113號，原處分
06 卷2第571至574頁)中就李張○涼於該案就系爭土地所為
07 借名登記之主張，均不爭執，足認系爭土地確屬借名人
08 李張○涼所有云云。惟依上開判決：「本件原告(即李
09 張○涼)主張系爭土地所有權係以借名登記之方式登記
10 予被告(即李○芳)，並終止兩造間借名登記契約，請求
11 被告移轉所有權登記予原告，被告對於原告之主張及證
12 據均不爭執，則兩造得自行協同辦理系爭土地之所有權
13 移轉登記，並無提起本件訴訟之必要。原告仍提起本件
14 訴訟，實因地政機關不准以終止借名登記為所有權移轉
15 之登記原因，導致兩造需以買賣或贈與為登記原因辦
16 理，進而需負擔相關稅捐，兩造不願負擔此部分稅賦，
17 故提起本件訴訟，圖以本院之勝訴判決，作為登記原
18 因……。」之內容可知，李張○涼係因系爭土地無法以
19 終止借名登記為所有權移轉之登記原因，而提起訴訟，
20 法院並以欠缺權利保護必要而駁回李張○涼之請求，則
21 法院未就借名登記之實體事實為任何之調查，則被告依
22 財政部92年2月19日臺財稅字第0920451458令釋，本於
23 職權進行調查認定而為否定原告系爭土地存有借名登記
24 關係之認定，原屬有據。原告主張李○芳就高雄地院10
25 5年度重訴字第113號案不爭執之態度回應，可證系爭土
26 地有借名登記關係存在，並不可採。

27 (6)原告以李張○涼有借名登記之財產配置習慣推論系爭土
28 地亦屬借名登記，並不足採：

29 原告另主張：李張○涼將系爭土地借名登記予次子李○
30 芳非首例，李張○涼曾將本館路之房地借名登記長子李
31 ○雄名下、將諾○爾大樓房屋登記原告名下，李立輝部

01 分是屏東透天別墅，原告現在名下不動產有3分之1是母
02 親的，現金約1千餘萬元，李○芳只是李張○涼借名登
03 記對象之一，上述借名登記之財產，均由李張○涼實質
04 管理掌握，此從後來李○雄將借名登記之本館路房地返
05 還原告母親，而原告亦依李張○涼指示將諾○爾大樓房
06 地移轉長子李○雄名下(李○雄預分家產之請求)(見本
07 院卷一第12-13頁、第369-370頁)均可證明。惟原告所
08 述李張○涼子女間財產之配置、流動情形，縱認屬實，
09 至多可證李張○涼有以子女名義購置財產之習慣，而其
10 購置後，對個別子女究屬贈與或借名登記，如上所述，
11 仍應視各筆財產(不動產)之出資或管理使用或有無借名
12 登記之約定而分別認定，原告就其所述，並未舉證以實
13 其說，僅泛稱登記李張○涼子女名下財產，全(或多數)
14 屬借名登記，並由李張○涼管理，系爭土地亦屬李張○
15 涼借名登記之財產，自無足採。

16 (7)實價登錄申報書上之片面記載不足為原告有利認定：

17 原告另以系爭土地之實價資訊申報書之交易總價為0及
18 備註欄加註借名登記返還(原處分卷2第562-564頁)，可
19 認系爭土地確屬借名登記。然查，上開備註欄之註記，
20 經鹽埕地政事務所112年10月25日高市地鹽價字第11270
21 2695600號函復(原處分卷2第583-584頁)備註欄僅供申
22 報人登載其他與不動產交易相關資訊未盡事項之註記，
23 非法定申報項目，地政機關並無調查權等語，亦有被告
24 同年月26日電話摘要紀錄表(原處分卷2第593-594頁)可
25 參，是上開實價登錄申報書上之片面記載，尚無以證明
26 系爭土地屬借名登記。

27 3.綜上，借名登記行為既嚴重影響不動產公示制度所欲保障
28 之交易安全及不動產稅制的正確性，主張借名登記者自應
29 適用高度嚴格之證明，系爭土地既經李○芳否認為借名
30 登，且李張○涼亦自行申報以二親等買賣為移轉登記原

01 因，自無從推翻民法上不動產物權歸屬之認定，系爭土地
02 應為李張○涼因買賣取得。

03 (三)被告核定原告之系爭土地交易課稅所得46,334,524元，應補
04 稅額9,266,904元，尚無違誤：

05 1.應適用的法令：

06 (1)行為時所得稅法

07 ①第4條之4第1項第2款：「個人……自中華民國105年1
08 月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地……（以下合
09 稱房屋、土地），符合下列情形之一者，其交易所得
10 應依第14條之4至第14條之8……規定課徵所得稅：
11 ……二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取
12 得。」

13 ②第4條之5第1項第4款：「前條交易之房屋、土地有下
14 列情形之一者，免納所得稅。……四、尚未被徵收前
15 移轉依都市計畫法指定之公共設施保留地。」

16 ③第14條之4第1項及第3項第1款第3目：「（第1項）第4
17 條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計
18 算，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始
19 取得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之
20 餘額為所得額；……。但依土地稅法規定繳納之土地
21 增值稅，除屬當次交易未自該房屋、土地交易所得額
22 減除之土地漲價總數額部分之稅額外，不得列為成本
23 費用。（第3項）個人依前2項規定計算之房屋、土地交
24 易所得，減除當次交易依土地稅法規定計算之土地漲
25 價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列規
26 定稅率計算應納稅額：一、中華民國境內居住之個
27 人：……(三)持有房屋、土地之期間超過2年，未逾1
28 0年者，稅率為20%……。」

29 ④第14條之5第1款：「個人有前條之交易所得或損失，
30 不論有無應納稅額，應於下列各款規定日期起算30日
31 內自行填具申報書，檢附契約書影本及其他有關文

01 件，向該管稽徵機關辦理申報；其有應納稅額者，應
02 一併檢附繳納收據：一、第4條之4第1所定房屋、土
03 地完成所有權移轉登記日之次日。」

04 ⑤第14條之6：「……個人未提示因取得、改良及移轉
05 而支付之費用者，稽徵機關得按成交價額5%計算其費
06 用。」

07 (2)遺贈稅法第5條第6款：「財產之移動，具有左列各款情
08 形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：……
09 六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價
10 款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提
11 供擔保向他人借得者，不在此限。」

12 (3)房地合一課徵所得稅申報作業要點(下稱房地合一作業
13 要點)

14 ①第4點前段：「房屋、土地取得日之認定，以所取得
15 之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」

16 ②第5點第1項第1款前段：「房屋、土地持有期間之計
17 算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。」

18 (4)財政部68年5月25日台財稅第33414號函(下稱財政部68
19 年函)：「主旨：配偶或三親等(編者註：現行法修正為
20 二親等且不含配偶)以內親屬間發生財產買賣時，如買
21 受人支付買價，係部分付予現金，部分承擔出賣人之債
22 務時，其所承擔之債務，如經查明屬實，可視為符合遺
23 產及贈與稅法第5條第6款但書之規定，該承擔之債務
24 額，即不視為贈與，……至其餘未能提出支付價款證明
25 之部分，仍應依同法第5條第6款前段規定課徵贈與稅。
26 說明：……而本案應視屬買賣案件，其買受人承擔出賣
27 人之債務，即屬支付買價，如能查證屬實，即符合同法
28 第5條第6款但書之規定，該承擔之債務額免予視為贈與
29 課稅，僅就其餘未能提出支付價款證明之部分，依法課
30 徵贈與稅。」

01 2.被告核定系爭房地交易課稅所得46,334,524元，應補稅額
02 9,266,904元，並無違誤：

03 (1)李張○涼於110年2月2日簽訂不動產買賣契約書，以總
04 價84,200,000元出售系爭土地，嗣因未依約取得○○市
05 ○○區○○段一小段1075、1078、1079地號3筆道路土
06 地，經買方依約扣除1,000,000元，故實際買賣總價為8
07 3,200,000元，有不動產買賣契約書、收據及買受人說
08 明書在卷(原處分卷2第636-644頁)可證。而系爭土地中
09 之880地號土地屬道路用地，有高雄市政府工務局新建
10 工程處112年1月9日高市工新資產字第11270071000號函
11 暨高雄市政府都市發展局土地使用分區證明書(原處分
12 卷1第16、20頁)可參，依所得稅法第4條之5第1項第4款
13 規定免納所得稅，被告乃按出售時879及881地號土地公
14 告土地現值占本次全部出售標的之公告土地現值及房屋
15 評定標準價格比，計算879及881地號土地成交價額應為
16 79,013,184元，減除879及881地號土地取得成本28,72
17 8,000元(依贈與稅繳清證明書所示，879地號土地28,2
18 80,000元+881地號土地448,000元)，及李張○涼未提
19 示因取得、改良及移轉而支付之費用，按成交價額5%，
20 計算可減除費用3,950,660元(79,013,184元×5%)，核
21 算交易所得額46,334,524元(79,013,184元-28,728,00
22 0元-3,950,660元)，減除依土地稅法規定計算之土地
23 漲價總數額0元(原處分卷1第8頁)，計算課稅所得為46,
24 334,524元，並按李張○涼持有879及881地號土地期間
25 超過2年未逾10年，依適用稅率20%，核定應納稅額9,26
26 6,904元(46,334,524元×20%)，有房屋土地現值查詢
27 (原處分卷1第264-270頁)、贈與稅繳清證明書(原處
28 分卷1第262頁)等可參，於法尚無不合。

29 (2)承前所述，李張○涼既選擇以二親等買賣申報取得系爭
30 土地，並以為李○芳承擔債務23,815,129元，作為其取
31 得系爭土地對價之一部分，經被告依李張○涼申報時提

01 供之付款證明核認屬實；未能提出支付價款證明5,972,
02 532元部分，則經被告核認屬李○芳對李張○涼之贈
03 與，並核發贈與稅免稅證明書在案，李張○涼亦據此辦
04 理系爭土地之移轉登記，則系爭土地嗣後出售，自應以
05 上開移轉登記時申報之價額作為取得系爭土地之成本。
06 從而，原告主張系爭土地移轉予李張○涼時，被告以當
07 期公告土地現值總額29,787,661元作為交易總價，
08 明顯低於市價，應透過鑑定予以還原、釐正，而正確計
09 算原告之取得成本，其主張反於其105申報移轉申報時
10 之主張，且經被告分別就「承擔債務」及「以贈與論」
11 之價格核實認定在案，自無再行鑑定之必要，併予說
12 明。又系爭土地係李張○涼於105年6月17日移轉登記取
13 得，應適用之法律為所得稅法第14條之4規定，已如前
14 述，並無「110年度個人出售房屋之財產交易所得計算
15 規定」(針對104年12月31日以前取得並於110年間出售
16 之不動產而未申報或稽徵機關未查得取得成本者)之適
17 用，原告主張系爭土地取得成本之計算，有調查後仍不
18 明，依納保法被告應就該成本負舉證責任，並要求被告
19 依110年度「個人出售房屋之財產交易所得計算規定」
20 推定成本及所得云云，亦屬無據，核無可採。

21 六、綜上所述，原處分(即重審復查決定)並無違誤，訴願決定
22 遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁
23 回。本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
24 經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必
25 要，一併說明。

26 七、結論：原告之訴無理由。

27 中 華 民 國 115 年 6 月 9 日

28 審判長法官 黃 堯 讚

29 法官 曾 宏 揚

30 法官 林 韋 岑

31 一、上為正本係照原本作成。

- 01 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
 02 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
 03 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
 04 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
 05 繕本）。
- 06 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
 07 逕以裁定駁回。
- 08 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
 09 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
 10 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為 訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

01

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 115 年 6 月 9 日

03

書記官 涂 明 鵬